



CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UNICEUB
FACULDADE DE TECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS - FATECS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LEONARDO PEDRO FÉLIX
R.A. 2100506/6

EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL

Brasília
2013

LEONARDO PEDRO FÉLIX

R.A. 2100506/6

EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)
apresentado como um dos requisitos para a
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis do UniCEUB – Centro
Universitário de Brasília .

Orientador: Prof. Me. Daniel Cerqueira
Ribeiro

Brasília
2013

LEONARDO PEDRO FÉLIX

R.A. 2100506/6

EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)
apresentado como um dos requisitos para a
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis do UniCEUB – Centro
Universitário de Brasília .

Orientador: Prof. Me. Daniel Cerqueira
Ribeiro

Brasília, 19 de novembro de 2013.

Banca Examinadora

Prof. Me. Daniel Cerqueira Ribeiro
Orientador

Prof. Me. Roberta Lira Caneca
Examinador

Prof. Romildo Araújo da Silva
Examinador

RESUMO

O presente trabalho trata da evolução da contabilidade pública no Brasil, e como tal evolução propiciou informações, de maior quantidade e qualidade, aos seus usuários. Este trabalho tem sua relevância justificada pelo fato de a contabilidade pública, atualmente, estar passando por um grande processo de transformação, buscando a convergência dos padrões brasileiros aos internacionais. Nesse contexto, entender como as mudanças ocorreram e a motivação das mesmas, para chegar a essa convergência, é relevante para que seus usuários possam compreender que a contabilidade pública nem sempre foi informativa, confiável e tempestiva como hoje. A metodologia utilizada foi de natureza exploratória, utilizando como base para coleta de dados a revisão bibliográfica, analisando artigos científicos e documentos do governo, relacionados ao assunto. A análise deste trabalho permitiu verificar que a contabilidade pública evoluiu, principalmente, por meio das duas reformas administrativas do Brasil, a primeira que passou do modelo de administração patrimonialista para o burocrático e a segunda que passou do burocrático para o gerencial. Cada reforma mudou, consideravelmente, o funcionalismo administrativo, de acordo com as pressões políticas e sociais exercidas, e a contabilidade pública teve que evoluir, para se adequar a essas novas mudanças. O intuito dessa evolução é que a contabilidade pública possa alcançar ainda mais usuários e que esses usuários tenham informações cada vez mais úteis para sua tomada de decisão.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Evolução. Reformas Administrativas. Usuários. Convergência

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade pública teve e ainda tem um papel relevante no desenvolvimento da sociedade e do país. Como seu objetivo é de fornecer informações aos representantes do povo, para subsidiar as tomadas de decisões e aos órgãos de controle interno e externo do governo, ela tem forte influencia na escolha de várias decisões para solucionar e principalmente para prevenir problemas na administração pública.

A contabilidade pública tem, na sua essência, estes propósitos, de subsidiar tomadas de decisões e atender às necessidades dos seus usuários. Na época do período colonial, o Rei, que era, praticamente, o único usuário da contabilidade, utilizava a mesma com o interesse de controlar o seu patrimônio e a riqueza do povo, principalmente no período da mineração, e baseado nessas informações, ele tomava as suas decisões. Pode-se dizer que a origem da contabilidade pública era voltada integralmente ao controle do Rei em relação, principalmente, a sua arrecadação. E, segundo Cochrane (2003), esta característica se acentuou com a chegada da família real ao Brasil, em 1808, que foi onde apareceram os primeiros indícios de organização do orçamento e da contabilidade pública.

O começo dessa organização, naquela época, se devia à necessidade interna do Brasil para prestar informações à Inglaterra, como cumprimento de exigências contratuais para concessão de empréstimos, e também para controlar os tributos com a abertura dos portos brasileiros às nações amigas. Com o objetivo de melhorar o controle das contas públicas, que aumentaram devido ao desenvolvimento social, aliado a expansão da atividade colonial, D. João VI, criou, em 1808, o Erário Régio e o Conselho da Fazenda com o intuito de organizar o orçamento e a contabilidade do Brasil Colônia.

O Alvará de 1808, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2009 p.12), foi praticamente o ponto de partida da contabilidade pública no Brasil e como foi criado pelo Rei, se assemelhou muito com a estrutura contábil utilizada em sua metrópole, Portugal. A partir de tal data, ainda no século XIX, ocorreram algumas mudanças na contabilidade pública, porém nada muito impactante, somente mudanças estruturais, com alguns pontos positivos e outros negativos. A administração pública que vigorava neste período era o modelo patrimonialista, onde o Estado se confunde com o patrimônio do soberano, e ela vigorou até a primeira metade do século XX no Brasil, sendo seguida pelos modelos burocrático e gerencial.

Somente no início do século XX houve uma mudança significativa para a contabilidade pública, que foi o do decreto de 1922, onde foi criado o código de contabilidade pública, que mudou totalmente a contabilidade pública, até então conhecida.

A partir da segunda metade do século XX, com o crescimento do processo de globalização, onde empresas comuns se transformavam em empresas de grande porte, estando presentes em vários países, e onde as informações contábeis precisariam ter uma linguagem padronizada, conhecer a origem da contabilidade ajuda a compreender a importância da mesma no processo de tomada de decisão. Foi neste momento que o país começou a perceber que seria necessário harmonizar as demonstrações contábeis brasileiras às normas internacionais. E essa harmonização se justifica, pois além de favorecer o trabalho dos contadores, auxilia na redução dos custos de muitas empresas, promove o mercado, entre outros benefícios.

Neste Contexto, de avanço da contabilidade pública, a ênfase deste artigo está em responder a seguinte questão de pesquisa: **De que forma a contabilidade pública, no Brasil, evoluiu para propiciar informações aos seus usuários?**

O presente artigo visa demonstrar as mudanças que ocorreram na contabilidade pública, no Brasil, desde o seu início, no Período Colonial, até a presente data, cujo objetivo geral é entender a dinâmica na perspectiva histórica da contabilidade pública para subsidiar os usuários na tomada de decisão.

No que se trata de objetivos específicos, foram propostos: a) analisar as mudanças ocorridas na contabilidade pública durante os séculos XIX, XX e do início do século XXI até o presente momento; b) associar estas mudanças com a situação em que a sociedade se encontrava, vinculando aos modelos de administração adotados em cada época e as necessidades dos usuários para tomada de decisão.

A relevância deste trabalho se justifica pelo fato de a contabilidade pública está passando por um momento de várias mudanças, para se adequar a contabilidade internacional. E entender a sua origem e as principais mudanças que ocorreram para chegar a este patamar é relevante, tanto para a população, como para os governantes, pelo fato de que se hoje a contabilidade está mais transparente, para facilitar o acesso às informações contábeis, pelo seus usuários, e mais útil para tomada de decisão, ela teve que passar por várias mudanças, pois nem sempre foi assim.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O início da contabilidade no Brasil e as mudanças ocorridas na contabilidade pública durante o século XIX

A história da contabilidade no Brasil começa a partir do período Colonial, representada pelo avanço da sociedade e pela necessidade de um controle contábil com o surgimento das primeiras Alfândegas em 1530. Segundo Reis e Silva (2007), tais fatos demonstram as primeiras preocupações com a contabilidade na área comercial. Em 1679, por meio da Carta Régia, foi criada a Casa dos Contos, que era responsável por fiscalizar e processar as receitas e despesas do Estado..

O Brasil passou pelos ciclos do pau-brasil, da cana-de-açúcar e da exploração do ouro, que segundo Buesa (2010), foi, de fato, o período em que se começou a ter uma preocupação maior com o controle das riquezas, pois foi onde começou um movimento migratório jamais visto no Brasil. Foi nesta época que ficou estabelecido o pagamento do quinto, uma forma de taxaço sobre a extração do ouro. Ainda nesta época, em 1719, foram criadas as Casas de Fundição e da Moeda em Vila Rica, com a função de aperfeiçoar a cobrança de tributos e tentar diminuir a sonegação de impostos.

Diante deste contexto histórico, em 1808, ocorreu uma das mais importantes manifestações da contabilidade brasileira, que foi a chegada da Família Real ao Brasil, onde de fato se deu início a contabilidade pública no país. De acordo com Reis e Silva (2007), a chegada da corte portuguesa proporcionou um desenvolvimento cultural e socioeconômico bem mais amplo na colônia, como: a abertura dos portos às nações amigas, quando o Brasil passou a comercializar produtos com outros países, além de Portugal; a criação do Banco do Brasil, onde se deu origem a emissão do papel moeda, porém, o mesmo, foi fechado depois de um ano devido ao déficit nos cofres públicos; a criação da Imprensa Régia, que publicou o primeiro jornal do Brasil, entre outras.

Após a chegada da família Real, de acordo com Reis e Silva (2007), o desenvolvimento econômico juntamente com a expansão da atividade colonial desencadeou um aumento nos gastos, o que exigiu um melhor controle das contas públicas, e para solucionar este problema, D. João VI aprovou o Alvará de 1808, que criou o Erário Régio e o Conselho da Fazenda. Este Alvará tinha como objetivo unificar a arrecadação, a distribuição e a administração da fazenda real. Ele estabeleceu as regras contábeis, determinando a utilização do método das partidas dobradas, já utilizado em Portugal.

A contabilidade pública, de acordo com Silva et al. (2004), ganhou força e forma a partir da publicação deste Alvará, apesar de o mesmo estar voltado para o controle dos gastos públicos, das receitas e despesas em detrimento do objetivo da contabilidade que é fornecer informações aos seus usuários. Porém já foi um grande avanço, visto que, antes da criação desse Alvará, a contabilidade no Brasil não tinha organização alguma.

Ainda em 1808, o processo de escrituração contábil tornou-se obrigatório nos órgãos públicos, conforme dispõe o texto da carta do Príncipe Regente D. João VI.

I. Para que o methodo de escripturação, e formulas de contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrario, e sujeito à maneira de pensar de cada um dos Contadores Geraes, que sou servido crear para o referido Erario: ordeno que a escripturação seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas Nações mais civilisadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes sommas, como por ser a mais clara, e a que menos logar dá a erros e subterfugios, onde se esconda a malicia e a fraude dos prevaricadores.

II. Portanto haverá em cada uma das Contadorias Geraes um Diario, um Livro Mestre, e um Memorial ou Borrador, além de mais um Livro auxiliar ou de Contas Correntes para cada um dos rendimentos das Estações de Arrecadação, Recebedorias, Thesourarias, Contratos ou Administrações da minha Real Fazenda. E isto para que sem delongas se veja, logo que se precisar, o estado da conta de cada um dos devedores ou exactores das rendas da minha Coroa e fundos publicos.

III. Ordeno que os referidos livros de escripturação sejam inalteraveis, e que para ella se não possa augmentar ou diminuir nenhum, sem se me fazer saber, por consulta do Presidente, a necessidade que houver para se diminuir ou accrescentar o seu numero.

O processo de escrituração da contabilidade, de acordo com o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (2010), só poderia ser feito por profissionais que estudassem aulas de comércio, e essas aulas eram realizadas no Brasil, originárias de Portugal e preparavam os trabalhadores do comércio para o exame na Junta Comercial.

Segundo Reis e Silva (2007), pode ser observado que da época Colonial até o Império, o país sofreu algumas influências de Portugal. Pelo fato do vínculo que existia entre os dois países, as medidas criadas na metrópole, posteriormente, eram adotadas na colônia, como por exemplo, a criação do Erário Régio e a utilização do método das partidas dobradas. O desenvolvimento contábil, na época, estava fortemente ligado às necessidades da sociedade como mostra a criação das aulas de comércio.

Em 25 de março de 1824, dois anos depois da declaração de independência, foi outorgada, pelo então Imperador D. Pedro I, a primeira constituição do País. De acordo com Silva et al. (2004), esta Carta Magna estabeleceu os princípios gerais da administração pública, criou o Tesouro Nacional para executar, controlar e escriturar as receitas e as despesas e também estabeleceu o princípio da anuidade do orçamento, que era executado pela Assembleia Geral, visando um controle maior e periódico das receitas e despesas.

Como nesta época a administração pública que vigorava era o modelo patrimonialista, esta constituição apresenta algumas influências deste modelo como o Poder Moderador, que de acordo com o artigo 98 era a chave de toda a organização política da época e era delegada exclusivamente ao Imperador, como chefe supremo da Nação. Através desse poder o Rei influenciava os demais poderes (legislativo, executivo e judiciário), nomeava e demitia livremente os ministros de estado, nomeava os senadores, entre outros. Em outras palavras era uma constituição voltada para o Império.

Apesar dessas mudanças, a contabilidade na área pública, de acordo com Silva et al. (2004), ainda necessitava de tempestividade, uniformidade e coerência na escrituração contábil. Por tal motivo o Imperador, em 1827, decidiu reformular o sistema contábil vigente. E essa mudança veio a ocorrer somente em 1831, época em que o Brasil era governado pela regência, quando foi criada uma Lei que atribuía autoridade ao Contador Geral para fixar normas relacionadas à execução contábil a serem observadas por todas as repartições, numa tentativa de unificar os procedimentos contábeis.

Tal Lei foi criada para dar organização ao Tesouro Público Nacional e as Tesourarias das Províncias. Esta Lei ainda obrigava a adoção do método das partidas dobradas e que o servidor da Fazenda deveria ser admitido por meio de concurso público, para ser verificado o conhecimento deste método. Esta lei foi um grande avanço para contabilidade pública na época.

Segundo Silva et al. (2004), essa vitória da contabilidade pública e dos seus contadores vigorou por quase 20 anos, pois em 1850 o País voltava ao caos administrativo-contábil. Através do Decreto nº 736, o Imperador decreta a reforma do Tesouro Público Nacional e das Tesourarias das Províncias. Um claro recuo na contabilidade pública, pois retira a obrigatoriedade da utilização do método das partidas dobradas para algumas repartições públicas ou nas de menor importância como dizia o Decreto, acabando com a tentativa de organizar e unificar os procedimentos contábeis.

E essa situação ainda iria se agravar, pois em 1868, por meio do decreto nº 4.153, que reorganiza o Tesouro Nacional e as Tesourarias, o Imperador decreta a eliminação da escrituração contábil do órgão central do Império.

Art. 6º Na Directoria Geral da Contabilidade serão supprimidos os seguintes serviços:

1º A verificação prévia dos calculos arithmeticos de todos os documentos dos outros Ministerios, e dos das Collectorias e Mesas de Rendas por occasião da entrega da renda mensal ou trimensal.

2º A escripturação a limpo dos livros de receita despeza classificadas.

3º A escripturação dos livros de contas correntes com os Administradores das Mesas de Rendas Collectores da Provincia do Rio de Janeiro.

4º A escripturação central do Imperio.

5º O assentamento da divida activa.

6º As contas correntes dos devedores da Fazenda Nacional pelos impostos lançados.

Segundo Silva et al. (2004), a partir de então a contabilidade pública se tornou um caos, as suas informações tinham pouca ou ,praticamente, nenhuma utilidade, pois as mesmas eram apresentadas de forma intempestiva, sendo que vários relatórios e demonstrativos tinham uma diferença de até dois anos para serem apresentados. Durante o mesmo exercício era praticamente impossível utilizar os dados contidos nos balanços, por conta da falta de harmonização dos procedimentos contábeis.

Em meio a este período de desorganização da contabilidade no país, em 1869 foi criada a Associação dos Guarda-Livros da Corte, que foi reconhecida oficialmente apenas em 1870, pelo Decreto Imperial nº 4.475. Segundo o Tribunal de Contas do Estado de São Paulo (2010), este Decreto foi importante, pois o guarda-livros passou a ser a primeira profissão liberal do Brasil e era o nome dado antigamente ao profissional de Contabilidade. O guarda-livros era um profissional que tinha como função: controlar a entrada e saída de dinheiro, através de pagamentos e recebimentos; elaborar contratos e distratos; criar correspondências e fazer toda a escrituração mercantil. Também era exigido que estes profissionais devessem ter o domínio das línguas portuguesa e francesa, além de uma refinada caligrafia.

A partir deste período, que ocorreu a criação da Associação dos Guarda-Livros, até o final do século XIX, não houve mudanças significativas na contabilidade pública. A motivação para a mudança do sistema contábil vigente, que era ultrapassado e ineficiente, só ocorreu no início do século XX.

2.2 A contabilidade pública no século XX e suas mudanças

De acordo com Silva et al. (2004) a falta de um sistema de contabilidade adequado foi motivo de vergonha nacional em 1914, no momento em que a Inglaterra se recusou a conceder empréstimos ao Brasil, pelo fato do Ministro da Fazenda não conseguir apresentar aos emissários a documentação contábil para comprovar as garantias oferecidas. Tal fato serviu de base para que os governantes pudessem ver a falta de informações contábeis e financeira que o país enfrentava.

Buscando amenizar esta situação foi nomeada uma comissão que tinha a finalidade de organizar os serviços contábeis, principalmente aos dados referentes às receitas e despesas. Em 1918, por conta do êxito desta comissão, a mesma foi transformada em uma seção técnica da Diretoria-Geral de contabilidade pública que tinha a função de confeccionar modelos, redigir instrumentações, entre outras.

Como uma forma de corrigir esta falta de um sistema de contabilidade apropriado, que não condizia ao momento de expansão que o país se encontrava, no início de 1922, foi assinado por Eptácio Pessoa, o presidente da República dos Estados Unidos do Brasil, o Decreto nº 4.536 que aprovou o Código de Contabilidade Pública. Esse Código revolucionou a área pública com a reorganização do sistema de contabilidade e do orçamento público.

O mesmo determinava que a Contabilidade da União compreendesse todos os atos que correspondem às contas de gestão do patrimônio do país ao controle das receitas e despesas federais, também determinou que a Diretoria Central de contabilidade fosse a responsável pela organização, orientação e fiscalização de todos os atos de escrituração das repartições federais. Ainda segundo esse código, o exercício financeiro coincidia com o ano civil, ele ainda disciplina a forma e o nível de classificação da receita, despesa e de vários aspectos que são próprios à área pública, como por exemplo: a dívida ativa, despesas de exercícios anteriores, o orçamento e sua execução, como também a fiscalização pelo Tribunal de Contas.

Segundo Lock e Pigatto (2005), o código de contabilidade pública de 1922 foi o coroamento dos esforços de organização e sistematização para se construir uma contabilidade realmente informativa. Tal fato já caracterizava uma preocupação maior dos governantes para com a população, entendendo que se devia dar um destino mais correto para o dinheiro público, que de alguma forma beneficiasse a população, e não a uma minoria, mas ainda sem transparência alguma. Isto também já era um sinal do enfraquecimento da administração patrimonialista.

Ainda visando uma melhora, um aperfeiçoamento dos procedimentos contábeis, em 1940, foi editado o Decreto-Lei nº 2.416. Este Decreto aprovou as normas adotadas na II Conferência dos Técnicos em contabilidade pública, uma conferência que abordou, dentre outros assuntos, da harmonização de padrões a serem observados pelos governos estaduais e municipais, referentes aos serviços de contabilidade e aos procedimentos e classificações orçamentárias da receita e da despesa.

Como lembra Silva et al. (2004), a classificação do orçamento, bem como os aspectos contábeis, como, por exemplo: regras para o levantamento de inventário e estrutura do balanço patrimonial em: ativo e passivo, ativo e passivo não financeiro e ativo e passivo

compensado, serviu como base para as classificações orçamentárias e contábeis da Lei 4.320/64, que é considerada o referencial orçamentário e contábil dos governos federais, estaduais e municipais.

Nesta época, o sistema burocrático de administração pública já estava em vigor, tomando o lugar da administração patrimonialista, que vigorou durante o período imperial (1822 – 1889) e chegando à República Velha (1889 – 1930). De acordo com Ribeiro (2009), o início deste modelo de administração no Brasil, foi em 1936, com a criação do DASP (Departamento Administrativo do Serviço Público), que tinha como finalidade modernizar a administração pública e veio para atender às necessidades de gestão do Estado Liberal do século XIX.

A administração pública burocrática, segundo Pereira (1996), surge para refutar a corrupção e o nepotismo inerentes ao modelo anterior. São características deste tipo de administração a impessoalidade, o formalismo, a ideia de carreira pública, a profissionalização do servidor e a hierarquia funcional.

Já com a administração burocrática em vigor e tendo como base o Decreto de 1940, foi promulgada, em 17 de março de 1964, a lei 4.320, que foi um divisor de águas para a contabilidade pública, uma lei criada à frente do seu tempo, tanto que ainda vigora até os dias de hoje. Este documento estatui normas orçamentárias e contábeis, reafirma conceitos de exercício financeiro, determina quais demonstrações devem ser apresentadas pelas entidades da administração e a estrutura dessas demonstrações.

É uma lei bem voltada para o orçamento público, ou seja, para a arrecadação da receita e a execução da despesa em confronto com a previsão e fixação inclusas na Lei do Orçamento. Esta lei estabeleceu regras importantes para assegurar o equilíbrio das finanças públicas no Brasil, sendo a utilização do orçamento público o principal instrumento para atingir esse objetivo. (BRASIL, 1964).

A promulgação dessa Lei, segundo Cochrane (2003), foi um passo muito importante para administração pública e que de certa forma também traz benefícios à sociedade, isso se explica pela importância que a mesma dá ao orçamento público, que já existia, porém sem a devida consideração, e que é uma ferramenta essencial para conseguir uma gestão mais justa e eficaz, seja na esfera federal, estadual ou municipal.

Como o orçamento é a intervenção do estado para promover o atendimento das necessidades da população, como educação, transporte, segurança e saúde, o mesmo sendo bem feito proporciona mais qualidade de vida às pessoas. E foi, justamente, neste período que o orçamento se apropriou da contabilidade pública e, devido a sua importância, o mesmo

passou a ser o seu foco a partir de então, pois toda e qualquer ação que o governo necessite realizar é preciso que esteja previsto no orçamento. O mesmo passa a ser uma peça fundamental na administração pública, estando ligado a, praticamente, todos os seus atos.

A referida Lei ainda reforçou as ideias de impessoalidade, de carreira pública e de hierarquia da administração burocrática, porém, segundo Ribeiro (2009), pode-se observar que a burocracia atende as demandas de governo nos modelos do Estado Liberal, que é um Estado que tem como característica a defesa da liberdade individual nos campos econômico, político, religioso e intelectual e também a defesa do direito de propriedade privada. Entretanto, com o aumento do papel do Estado nas áreas social e econômica no século XX, o modelo de administração burocrática apresenta-se inadequado em função da sua ineficiência, lentidão e custos proibitivos.

Como resultados dos problemas gerados pela administração burocrática ocorreram algumas tentativas de simplificar este modelo, porém a que se destacou na tentativa de superar a rigidez burocrática, segundo Ribeiro (2009), foi o Decreto-lei nº 200, de 1967, que aprovou a reforma administrativa federal e pode ser considerado o primeiro momento da administração gerencial.

A partir deste Decreto-lei, de acordo com Cochrane (2003), o controle interno provou uma mudança drástica, passando a dar destaque ao processo de fiscalização financeira. O mesmo promoveu a mudança das atividades de produção de bens e serviços para fundações, empresas públicas, autarquias e sociedades de economia mista. Foi instituído como princípios a descentralização do governo, que foi o principal, o controle de resultados, o planejamento e o orçamento.

Neste período, o Brasil era governado pelos militares, que era um governo desenvolvimentista. E por conta disso tinham um plano de desenvolvimento nacional, que foi baseado no plano de desenvolvimento de Juscelino Kubitschek, por conta do sucesso desse plano. Porém, o governo militar percebeu que com o atual aparelho do Estado, não conseguiriam implantar o seu projeto desenvolvimentista, e que para obter êxito era preciso organizar o Estado. Nesse contexto, segundo Pereira (1996), surge o Decreto-lei nº 200, com a finalidade de organizar o Estado para implantar o plano de desenvolvimento nacional do governo militar com sucesso.

Concomitantemente com a aprovação deste decreto, surge a administração gerencial com o intuito de priorizar a eficiência da administração, a redução dos custos e o aumento da qualidade dos serviços. Este modelo de administração busca desenvolver uma cultura organizacional nas organizações, com destaque nos resultados. O cidadão passa a ser visto de

outra maneira, se tornando peça fundamental para o desenvolvimento correto da atividade pública.

A administração gerencial representa um avanço, porém sem romper em completo com a administração burocrática. Na verdade, de acordo com Pereira (1996), a administração gerencial se apoia na burocracia, conservando seus princípios básicos, como a ideia de carreira pública, admissão de funcionários segundo critérios rígidos e aperfeiçoamento profissional. A mudança está na maneira de como é feito o controle, que passa a focar nos resultados e não mais nos processos.

Após quase vinte anos, com a evolução da administração gerencial, que fora implantada em 1967, e que precisou evoluir naturalmente devido ao processo de globalização que o país vinha sofrendo, e logo após o fim da ditadura militar, foi publicado, em 1986, o Decreto nº 95.432/86, que criou a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), na estrutura do Ministério da Fazenda, com o intuito de promover a integração e a modernização dos sistemas de programação financeira, de contabilidade e de execução orçamentária dos Órgãos e Entidades Públicas do Governo Federal. Segundo Cochrane (2003), a STN passou a controlar o movimento financeiro da União e essa nova estrutura mudou o foco de controle e auditoria para a ênfase nos aspectos financeiros do orçamento.

A criação da STN foi seguida pela instituição do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), que segundo Cochrane (2003), foi o início de uma nova era na Contabilidade Pública brasileira e que foi mais uma evolução da administração gerencial. De acordo com Silva et al. (2004), até o exercício de 1986, o Governo Federal sofria com vários problemas de natureza administrativa, que dificultava a correta gestão dos recursos públicos. Dentre estes problemas estão: a aplicação de métodos impróprios de trabalho, defasagem de, pelo menos, 45 dias entre o fim do mês e o levantamento das demonstrações patrimoniais, financeiras e orçamentárias, falta de integração entre os sistemas de informações, entre outros.

Em 1987, a criação do SIAFI teve o intuito de acabar, ou pelo menos, diminuir estes problemas administrativos da União. O mesmo tinha como objetivos: promover mecanismos adequados, para o controle diário da execução contábil, financeira e orçamentária, aos Órgãos da Administração Pública; possibilitar que a contabilidade pública seja fonte confiável e tempestiva de informações gerenciais para a Administração Pública; integrar as informações em todo âmbito do Governo Federal e ainda fornecer maior transparência dos gastos públicos. O sistema, atualmente, é utilizado por todos os Órgãos da Administração Pública direta e indireta, contemplados no Orçamento Fiscal e da Seguridade Social.

No ano seguinte, em 5 de outubro de 1988, foi promulgada a Constituição da República Federativa do Brasil, que trouxe pontos positivos e negativos para a contabilidade pública. De acordo com Bresser Pereira (1996), esta constituição representou um retrocesso na administração pública por conta do engessamento do aparelho estatal, pois estendeu para os serviços do Estado e das próprias estatais as regras burocráticas rígidas que eram usadas no núcleo estratégico do Estado. Um exemplo disso, é que a CF removeu da administração indireta a sua maleabilidade operacional, no momento em que atribuiu às autarquias e fundações públicas, regras de funcionamento semelhantes às que regem a administração direta.

Já segundo Cochrane (2003), a constituição trouxe como novidade ao controle da execução financeira e orçamentária a preconização do controle interno em cada poder, um controle externo apenas pelo Legislativo e a necessidade de transparência dos gastos públicos.

A referida constituição, também conhecida como constituição cidadã, de acordo com Ribeiro (2009), foi uma referência para o controle social no Brasil, pois foi baseada na participação do povo, com a criação de instrumentos constitucionais que possibilitaram a atuação da sociedade, a qual ganhou poder para realizar o controle dos atos do Estado, com o propósito de atingir o bem comum e o interesse público.

2.3 As mudanças ocorridas na contabilidade pública do início do século XXI até o presente momento

Foi publicada, em maio de 2000, a Lei complementar nº 101, a Lei de Responsabilidade Fiscal, que estipulou para toda a federação: restrições às operações de crédito, limites de dívida consolidada, garantias, restos a pagar e despesa de pessoal, entre outras medidas, com a finalidade de assegurar o equilíbrio das finanças públicas e criar instrumentos de transparência da gestão fiscal.

As principais necessidades que levaram a criação da LRF, segundo Cochrane (2003), foram: o controle das contas públicas, de forma a evitar déficits; a necessidade de planejar a ação governamental, aplicando os recursos de forma racional e sustentável; controlar as despesas com pessoal e do montante da dívida pública e transparência da gestão orçamentária e financeira. A LRF abrange todos os órgãos de todos os Poderes, fundações, autarquias, fundos e empresas estatais dependentes de todos os entes da Federação.

A referida Lei Complementar trouxe algo que a população almejava desde a promulgação da Lei nº 4.320 em 1964, que é o aumento da transparência dos gastos públicos,

pois nada mais justo que o indivíduo saber como está sendo gasto o seu dinheiro. E essa iniciativa também dá um ar de segurança e confiança bem maiores ao governo em relação à população e a possíveis investidores.

A LRF segundo Ribeiro (2009), pode ser compreendida como um contrato que é firmado entre o governo federal e os governos subnacionais, cujo objetivo principal é o equilíbrio fiscal. E para que esta Lei seja respeitada, ela também traz mecanismos de punição neste contrato. Como por exemplo: quando o governo não respeita o limite de dívida estabelecido no contrato ou deixa de arrecadar e nem cobra os tributos de sua competência, o mesmo terá suspensas as transferências voluntárias da União.

Continuando este processo de evolução da contabilidade pública, atualmente, a mesma passa por um momento histórico no Brasil. O desenvolvimento do processo de convergência às normas internacionais, que busca informações padronizadas e de maior qualidade, é uma clara revolução para a contabilidade brasileira. O setor público segue as IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público), e que são editadas pelo IFAC (Federação Internacional de Contadores), que é uma organização mundial, que o Brasil faz parte, e que tem o objetivo de colaborar com o desenvolvimento da economia internacional, além de ser responsável pela edição das IPSAS.

Acompanhando a tendência mundial de otimização da contabilidade, o Ministério da Fazenda publicou, em 25 de agosto de 2008, a Portaria 184/08, que, segundo o Tesouro Nacional (2013), é considerada o marco inicial do processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais.

Fazendo parte desse processo, a STN edita o MCASP (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público), anualmente, de acordo com as IPSAS e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, o mesmo estipula regras e procedimentos contábeis a serem seguidos por toda Administração Pública. Ainda em 2008, o CFC publicou as NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público), que também fazem parte do processo de convergência às normas internacionais e as mesmas têm observância obrigatória para as entidades do setor público.

Outro ponto importante neste processo de convergência, de acordo com o Tesouro Nacional (2013), foi a tradução das IPSAS, que é resultado de um trabalho conduzido pelo Comitê Gestor de Convergência do Brasil, juntamente com o Conselho Federal de Contabilidade, com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e com o auxílio técnico da Secretaria do Tesouro Nacional.

A motivação para a convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais, de acordo com Lopes (2010), é a importância de que os entes públicos ofereçam informações contábeis comparáveis e transparentes, que sejam compreendidos por analistas, investidores, contabilistas e demais usuários, independente de sua localização e origem. O novo modelo também tem o objetivo de resgatar a essência da contabilidade pública, dando a importância adequada ao patrimônio público, que é o seu objeto.

Além da mudança do foco da contabilidade governamental, que antes era o orçamento e agora passa a ser o patrimônio público, este processo de convergência também traz algumas mudanças significativas para a contabilidade pública, de acordo com o Tesouro Nacional (2013) e o Tribunal de Contas do Mato Grosso (2011). São elas:

- A alteração do regime misto (que considera as receitas pelo regime de caixa e as despesas pelo regime de competência) para o regime de competência, de forma integral, tanto para despesas quanto para receitas;
- Implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), que é um plano de contas único e padronizado para toda a Federação;
- A implantação do sistema de custos e a elaboração do Balanço do Setor Público Nacional, que é a consolidação das contas dos entes da federação, ambos previstos na LRF;
- Evidenciação contábil de valor real, onde a contabilidade pública passa a utilizar a amortização, depreciação, exaustão, reavaliação, provisões e redução ao valor recuperável, com o objetivo de demonstrar o valor real, e no momento certo, dos bens direitos e obrigações;
- Registro dos bens de uso comum, que são bens de vida útil determinável, feitos com recursos públicos e que gerem benefícios, como a pavimentação de ruas. Eles devem ser registrados no ativo imobilizado e consequentemente depreciados com o passar do tempo.

É importante frisar que orçamento público não perdeu a sua relevância, pois ainda é um instrumento de gestão que é utilizado pelas entidades e organizações. Com a mudança do foco, a contabilidade pública não deixará de utilizar o orçamento, porém o mesmo se equalizará ao Patrimônio, que estava um tanto quanto esquecido. Ambos irão atuar paralelamente, isso significa, de acordo com o Tribunal de Contas do Mato Grosso (2011), que a contabilidade pública irá resgatar a sua essência, evidenciando os atos e fatos que alteram ou possam vir a alterar o patrimônio, sem se descuidar, todavia, dos registros orçamentários.

Quanto aos prazos e em quais entes da federação estas mudanças, obrigatoriamente, devem ser implantadas, desde a Portaria nº 406/2011, que foi alterada pela Portaria nº

828/2011, que se discute esse assunto, sendo a mesma alterada, ainda, algumas vezes. Abaixo segue um quadro resumido sobre os cronogramas antigos e o que está em vigor atualmente, de acordo com a Portaria STN nº 753 (2012).

Partes da MCASP 5ª edição	Portaria STN nº 828/2011	Portaria STN nº 437/2012	Portaria STN nº 753/2012 (atual)
Parte IV - PCASP	2013 p/ União, Estados DF e Municípios	2013 p/ União, Estados DF e Municípios	Até o fim de 2014 p/ União, Estados, DF e Municípios
Parte V - DCASP	2013 p/ União, Estados DF e Municípios	2013 p/ União, Estados, DF e Municípios	Até o fim de 2014 p/ União, Estados, DF e Municípios
Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Gradualmente a partir de 2012 e integralmente até o final de 2014 p/ União, Estados, DF e Municípios	Gradualmente até o final de 2014 p/ União, Estados, DF e Municípios	Gradualmente até o final de 2014 p/ União, Estados, DF e Municípios
Parte III – Procedimentos contábeis específicos	2012 p/ União, Estados, DF e Municípios	2013 p/ União, Estados, DF e Municípios	2013 p/ União, Estados, DF e Municípios
Consolidação das contas dos entes da federação	2013/2014 com adoção integral do PCASP	2013/2014 com adoção integral do PCASP	2014/2015 com adoção integral do PCASP e das DCASP

E os entes que não cumprirem os prazos estabelecidos pela Portaria STN nº 753/2012, segundo o Tesouro Nacional (2013), poderão ficar impedidos de receber transferências voluntárias, de contratar operações de crédito e de estarem sujeitos a outras restrições por parte do seu respectivo Tribunal de Contas.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A classificação deste estudo, quanto aos objetivos pretendidos, caracteriza-se como do tipo exploratório. Os estudos exploratórios servem para propiciar uma familiarização com fenômenos relativamente desconhecidos. De acordo com Sampieri et al. (2006), realizam-se estudos exploratórios, normalmente quando o objetivo é analisar um tema ou problema de pesquisa pouco estudado, do qual se tem várias dúvidas ou não foi debatido antes. Segundo

Santos (2001), a pesquisa exploratória objetiva aprofundar e desenvolver ideias e a construção de hipóteses.

A classificação da pesquisa, quanto aos procedimentos utilizados pelo pesquisador, foi a pesquisa bibliográfica que segundo dos Santos (2001), é a pesquisa feita com base em documentos já elaborados, tais como livros, periódicos, como jornais e revistas, além de publicações, como artigos científicos e resenhas. De acordo com Gil (2002), “a principal vantagem da pesquisa bibliográfica está no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente”.

O instrumento, principal, utilizado para a realização da pesquisa, foram artigos científicos já publicados, com a finalidade de encontrar diferentes formas de opiniões sobre o assunto e relacionar os principais achados para se alcançar o objetivo do estudo. Além de pesquisa em livros e em documentos do governo, como cartilhas e leis.

4 ACHADOS DE PESQUISA

A partir da chegada da família real ao Brasil em 1808, até o fim da República Velha em 1930, os usuários da contabilidade eram, predominantemente, os imperadores e posteriormente os presidentes, pois eram eles que utilizavam as informações contábeis para tomada de decisões. A população ficava por conta, apenas, de aceitar estas decisões tomadas, que giravam em torno do objetivo de controlar o patrimônio do Estado, que se confundia com o do governante, e a renda do povo, através de arrecadações, sem ter qualquer explicação, o que era uma característica do modelo de administração patrimonialista da época.

Tais governantes tinham a necessidade de obter informações que os auxiliassem a controlar os bens públicos e a renda do povo. E, segundo Silva et al. (2004), a contabilidade pública fornecia essas informações através da arrecadação de impostos, onde o governante utilizava os recursos arrecadados, de acordo com a renda de cada pessoa, para administrar o patrimônio do Estado, que era visto como seu.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2009, p.13), se por um lado não havia prestação de contas por parte dos governantes, pelos atos que eles praticavam, por outro, exigiam que aqueles que não estivessem de acordo com as normas impostas, fossem severamente punidos. Mas a partir do século XX, essas necessidades mudam, e isso aconteceu

a partir da República Nova, quando os governantes começaram a perceber que a contabilidade pública era muito mais que apenas controlar o patrimônio e arrecadar impostos da população.

Desde a primeira metade do século XX, a partir do Decreto de 1922, que, na época, criou o código de contabilidade pública, já se percebia uma preocupação maior dos governantes para com a população, pois os mesmos estavam começando a perceber que o dinheiro arrecadado pelo governo tinha que ter um destino mais adequado, que de alguma forma, trouxesse benefícios para a população.

Porém esta preocupação maior dos governantes com o povo, deixando de se preocupar, apenas, em aumentar o seu patrimônio e favorecer a uma minoria, veio com o modelo burocrático de administração e foi no momento em que a democracia e o capitalismo começaram a ganhar espaço e respaldo na sociedade. A administração patrimonialista, segundo Bresser Pereira (1996), não se mostrava compatível com as democracias parlamentares e o capitalismo industrial que surgem a partir do século XIX, pois este tipo de administração é característico de Estados pré-capitalistas e pré-democráticos.

É fundamental para o capitalismo a separação clara entre o Estado e o mercado e por outro lado a democracia só existe quando a sociedade, formada por cidadãos se distingue do Estado ao mesmo tempo em que o controla. Neste sentido, Bresser Pereira (1996), afirma que se tornou necessário uma administração que, além de ter uma clara distinção entre o público e o privado, também deve se separar o político do administrador público, ou seja, o capitalismo e a democracia jamais poderiam existir com o modelo de administração patrimonialista.

Como os ideais de democracia e capitalismo estavam crescendo no país, deixando de lado o autoritarismo do período imperial e da República Velha, o serviço público também precisaria se modernizar para atender as novas exigências do Estado, que estavam voltadas para um modelo de gestão racional, fundamentado na impessoalidade e no rigor técnico. E, segundo Ribeiro (2009), essa mudança ocorreu com a primeira reforma administrativa do Brasil, em 1936, com a criação do DASP, na tentativa de substituir o modelo de administração patrimonialista pelo modelo burocrático.

Com a implantação da administração burocrática os usuários da contabilidade pública que antes eram, preponderantemente, apenas os imperadores e posteriormente os presidentes da República Velha, passam a ser, além dos governantes, os funcionários públicos, de uma forma geral, que estão inclusos na administração direta do governo.

E essa mudança significativa nos usuários da contabilidade se justifica, pois a implantação da administração burocrática, com a criação do DASP, teve o objetivo de organizar e fiscalizar o serviço público, contratando pessoas que fossem realmente

qualificadas, por meio de concursos públicos, e não com interesses pessoais como acontecia anteriormente. Ou seja, houve a profissionalização do serviço público e esses novos funcionários necessitavam da informação contábil, como por exemplo, ter acesso ao montante das receitas e despesas do órgão em que trabalha ou que controla, para tomada de decisão.

Nesse modelo de administração, os cidadãos ainda não podiam se considerar usuários da contabilidade pública, pela falta de transparência dos gastos públicos e de tempestividade dos registros contábeis do governo e, de acordo com Pereira (1996), pelo fato dos cidadãos ainda serem vistos apenas como clientes, que recebem e consomem os serviços ofertados pelo Estado.

Segundo Oliveira (2010), os usuários da contabilidade pública, na administração burocrática, necessitavam de informações que os auxiliassem a administrar os recursos públicos de forma racional e eficaz. E a contabilidade pública fornecia essas informações através do orçamento, para que os mesmos pudessem planejar seus gastos, definindo prioridades e não gastando além do previsto, para evitar dívidas, de forma a conseguir uma administração pública mais eficaz.

Porém o orçamento, que foi reestruturado em 1922, se mostrava ultrapassado para as necessidades do Estado, o que prejudicava a qualidade das informações prestadas aos usuários da contabilidade. Mas esta ineficiência orçamentária foi sanada em 1964, com a promulgação da lei nº 4.320, onde o orçamento se apropriou da contabilidade pública, estando ligado integralmente a ela e atendendo as suas diversas necessidades.

O campo de atuação da contabilidade pública estava aumentando cada vez mais, porém, como lembra Pereira (1996), um dos seus principais beneficiários, que são os cidadãos e pra quem ela deveria prestar contas, ainda não tinham um acesso adequado as suas informações.

No entanto, com o passar do tempo, a administração burocrática veio perdendo força no cenário nacional devido a sua doutrina rígida e fechada e também devido a necessidade de um interesse público mais voltado para a coletividade, que se concentra nas necessidades dos consumidores/cidadãos e não com o interesse público do Estado voltado para as suas próprias necessidades e perspectivas, como acontecia na administração burocrática. Segundo Pereira (1996), a burocracia não obteve êxito em romper totalmente com o modelo patrimonialista, com o coronelismo dando lugar ao clientelismo.

De acordo com Pereira (1996), em 1938 o Brasil já tinha o primeiro sinal de administração pública gerencial, com a criação da primeira autarquia, onde surgiu a ideia de que os serviços públicos deveriam ser descentralizados. Porém, como já citado anteriormente,

somente em 1967, através do Decreto-Lei 200, que foi a segunda reforma administrativa do Brasil, foi realizada a tentativa mais significativa de substituição da administração burocrática pelo modelo de administração pública gerencial, numa tentativa de superar a rigidez burocrática do modelo anterior, priorizando a eficiência da administração pública, e para dar continuidade ao plano desenvolvimentista do Brasil, que era a meta do governo militar.

De acordo com Ribeiro (2009), como a administração gerencial desvia o interesse público do Estado, que era voltado para si, para as necessidades do cidadão, tendo um foco bem maior na coletividade, o cidadão, sendo contribuinte ou não, já podia se considerar um usuário da contabilidade pública, pois como a contabilidade pública estava sendo feita mais voltada para a sociedade, a mesma já poderia fornecer informações para subsidiar tomadas de decisões.

E, segundo Santos e Reis (2005), essas decisões afetam o público de várias formas, relacionadas, por exemplo, a emprego e desemprego, que estimulam a economia local e a probabilidade do aumento de impostos ou taxa de serviços. As demonstrações contábeis auxiliam o público a compreender o desempenho e desenvolvimento da sociedade.

Com a democracia sendo reforçada através da constituição de 1988 e a ideia de transparência no serviço público ganhando força com a publicação da LRF, os cidadãos, que incluem os eleitores, contribuintes, os usuários dos serviços públicos, a mídia, as associações de defesa do cidadão, entre outros, foram beneficiados, pois além de terem um acesso bem mais amplo às informações contábeis, as mesmas são mais confiáveis e tempestivas.

E o acesso a essas informações, referente às contas públicas, de acordo com Santos e Reis (2005), ainda são importantes, por exemplo: para investidores, que necessitam de informações que auxiliam a decidir se devem comprar, manter ou vender os seus investimentos; para fornecedores e credores, para obterem informações sobre a capacidade de pagamento do governo; para os seus Clientes, que necessitam das informações sobre a continuidade operacional da entidade; para o Governo e suas agências, que estão interessados na destinação dos recursos da entidade, entre outros. E essas informações são úteis, pois todos eles necessitam saber qual a verdadeira realidade das contas públicas para subsidiarem as suas tomadas de decisões da forma mais acertada possível.

Com o passar do tempo ainda houve alguns fatos que contribuíram para a modernização da administração pública no Brasil, como a criação da Secretaria de modernização (SEMOR), na década de 1970, a criação do Ministério de Desburocratização e do Programa Nacional de Desburocratização, na década de 1980 e a criação do Ministério de

Administração Federal e Reforma do Estado (MARE), na década de 1990. Todas criadas com o objetivo de superar, definitivamente, as deficiências do modelo burocrático.

O atual momento da contabilidade pública, que passa por um processo de convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais, é resultado desse processo de modernização da administração pública e do modelo gerencial. E, de acordo com o Tesouro Nacional (2013), isso é visível, pois desde a promulgação da lei nº 4320, em 1964, quando o orçamento se apropriou da contabilidade pública, a mesma tem seu foco voltado para o orçamento, não dando o enfoque adequado ao patrimônio público, que é seu objeto, e que, portanto, deveriam ser registrados todos os fenômenos que afetam o mesmo, sem necessariamente estarem contemplados no orçamento.

Essa mudança de foco, de acordo com a Resolução 1.128 (2008), visa modernizar os procedimentos contábeis, para fornecer informações de natureza, tanto orçamentária quanto financeira, econômica e física do patrimônio das entidades do serviço público.

Com esse processo de modernização da administração brasileira avançado, a globalização estava crescendo de forma acelerada, e a comparabilidade das informações contábeis, no tempo e espaço, tornou-se necessária para que outros países conheçam a situação fiscal e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública. Por este motivo, de acordo com Zarth (2010), o Brasil está em processo de convergência dos padrões contábeis brasileiros aos internacionais, visando adequar demonstrações, registros e conceitos, para que assim, organismos internacionais e entidades diversas tenham a oportunidade de investir no Brasil, expandindo ainda mais os usuários da contabilidade pública e ultrapassando as fronteiras do país. E para que, realmente, possamos ser vistos e não apenas assistidos por eles.

Com o objetivo de obter uma melhor visualização, sobre esta evolução da contabilidade pública de acordo com as duas reformas administrativas do Brasil, segue abaixo um quadro sintetizado, identificando as principais características de cada modelo de administração, os usuários da contabilidade pública, as necessidades desses usuários para tomada de decisão e como a contabilidade pública atendia a essas necessidades.

	Administração Patrimonialista	Administração Burocrática	Administração Gerencial
Característica Principal	Confusão entre o Patrimônio público e privado	Profissionalização da administração pública	Priorizar a eficiência da administração com o foco do controle nos resultados

Usuários da Contabilidade Pública	Imperadores e posteriormente os presidentes da República Velha	Funcionários públicos incluídos na administração direta	Funcionários públicos incluídos na administração direta e indireta, além dos cidadãos
Necessidades dos usuários da Contabilidade Pública para tomada de decisão	Informações para controlar os bens públicos e a renda do povo	Informações para administrar os recursos públicos de forma racional e eficaz	Informações para gerir a adm. pública de forma eficiente, utilizando o controle com o foco nos resultados e propiciar o acesso às demonstrações contábeis por parte dos cidadãos
Como a Contabilidade Pública atendia as necessidades dos seus usuários	Através das arrecadações de impostos	Através do orçamento	Através do orçamento e de instrumentos modernos de gestão como o SIAFI e a transparência dos gastos públicos

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho procurou demonstrar a evolução da contabilidade pública no Brasil, mais especificamente, a partir da chegada da Família Real portuguesa, em 1808, pois foi a partir dessa data que ficou evidenciado o desenvolvimento da sociedade colonial e a necessidade do controle dos gastos públicos e onde, de fato, a contabilidade pública teve início no país.

A evolução da contabilidade sempre esteve ligada ao desenvolvimento da sociedade, e no Brasil não foi diferente. A partir da mudança política, econômica e social iniciada com a chegada da Família Real ao Brasil, e a consequente evolução da então colônia, que se tornou Reino Unido, Império e por fim República, à contabilidade foram expostos muitos desafios, e vários deles foram superados de acordo com os fatos relatados.

O objetivo principal deste trabalho foi demonstrar de que forma a contabilidade pública, no Brasil, evoluiu para propiciar informações aos seus usuários, demonstrando as causas e os avanços ou retrocessos ocasionados pelas mudanças ocorridas desde o Período Colonial até a presente data.

A partir dos fatos relatados ficou evidenciado que a contabilidade pública evoluiu, principalmente, por intermédio das duas reformas administrativas que o Brasil passou, do modelo patrimonialista para o burocrático e do burocrático para o gerencial, pois cada reforma administrativa modificou, consideravelmente, a administração brasileira, para ajustar as estruturas e o funcionalismo administrativo, conforme as pressões políticas e sociais

exercidas em cada época. E para acompanhar esse avanço da administração pública a contabilidade pública também precisou evoluir.

Neste processo de evolução da contabilidade pública, de acordo os avanços impostos pelas reformas administrativas, juntamente com os acontecimentos contábeis citados neste trabalho, ficou nítido o aumento do acesso às informações contábeis por parte dos seus usuários, internos e externos, que também aumentaram consideravelmente desde o Brasil Império.

Em relação aos usuários internos, que inclui a administração direta e indireta do governo, os principais acontecimentos que contribuíram para a evolução do acesso as informações contábeis começaram na administração patrimonialista com o Decreto de 1922, que criou o código de contabilidade pública, seguido pela criação do DASP em 1936, que modernizou a administração pública e instituiu a administração burocrática, e pela publicação da Lei nº 4320, em 1964, que ainda é o principal dispositivo legal da contabilidade pública e que foi responsável pela apropriação do orçamento à mesma.

Ainda foram importantes o Decreto-Lei nº 200, que instituiu a administração indireta no governo e o SIAFE, que foi responsável por interligar as contas municipais, estaduais e federais, ambos na administração gerencial.

Já em relação aos usuários externos, que incluem os cidadãos, investidores, fornecedores e credores e até mesmo outros países, os acontecimentos responsáveis pela evolução do acesso as informações contábeis começaram a partir da administração gerencial, pois até então não havia preocupação em fornecer informações a esse tipo de usuário. O próprio cidadão, que é um dos principais beneficiários da contabilidade pública, só foi reconhecido como usuário a partir desse modelo de administração, pois foi a partir de tal modelo que o cidadão começou a ser visto não mais como um cliente, que apenas recebe e consome os serviços ofertados pelo Estado, mas, também, como um cidadão que representa sua cidadania de forma ativa e que controla as ações dos gestores públicos e dos seus representantes eleitos.

E esse acesso as informações contábeis, por parte dos usuários externos, foi beneficiado, principalmente, com a publicação da LRF e com o recente processo de conversão da contabilidade pública aos padrões internacionais. A primeira trouxe a obrigatoriedade de vários relatórios que objetivam facilitar e uniformizar o acompanhamento e a fiscalização das ações públicas, já a segunda, tem o intuito de dar mais visibilidade ao Brasil em relação aos outros países, em busca de informações padronizadas e de maior qualidade, e com isso fomentando o mercado nacional e atraindo mais investidores.

Em síntese, o presente trabalho permitiu verificar que a contabilidade pública evoluiu bastante desde o período colonial até os dias de hoje, beneficiando seus diversos usuários, que também foram evoluindo à medida que a mesma avançava. E esse avanço foi necessário, pois, não só o Brasil, como todo o mundo passa por uma necessidade permanente de conseguir informações que subsidiem as tomadas de decisão, e nesse contexto, a contabilidade pública tem papel fundamental. E o propósito desta evolução é que, hoje, a contabilidade pública seja utilizada não apenas pelos contadores e órgãos de controle, mas especialmente, por administradores, gestores e pela sociedade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Alvará**, de 28 de junho de 1808. Cria o Erário Régio e o Conselho da Fazenda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_35/Alvara.htm>. Acesso em: 03 set. 2013.

_____. **Decreto nº 4.153**, de 6 de abril de 1868. Reorganiza o Thesouro Nacional e Thesourarias, e estabelece algumas regras sobre Empregados de Fazenda. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1824-1899/decreto-4153-6-abril-1868-553388-publicacaooriginal-71221-pe.html>>. Acesso em: 03 set. 2013.

_____. **Decreto nº 4.536**, de 28 de janeiro de 1922. Organiza o código de contabilidade da União. Disponível em: <http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/Viw_Identificacao/DPL%204.536-1922?OpenDocument>. Acesso em: 04 set. 2013.

_____. **Decreto-Lei nº 2.416**, de 17 de julho de 1940. Aprova a codificação das normas financeiras para os Estados e Municípios. Disponível em: <http://www12.senado.gov.br/orcamento/documentos/outros/linha-do-tempo/Decreto-Lei_2416_de_17_de_julho_de_1940.pdf>. Acesso em: 11 out. 2013.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 26 set. 2013.

_____. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração de controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 26 set. 2013.

_____. **Resolução 1.128**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1128.doc>. Acesso em: 19 set. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC); SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). **Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: Teoria da Contabilidade. Uberlândia, 2009. 49 p. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4297>>. Acesso em: 12 out. 2013.

BUESA, N. Y. A Evolução História da Contabilidade como Ramo do Conhecimento. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**. São Roque, v. 1, n. 1, 2005. Disponível em: <http://www.facsaroque.br/novo/publicacoes/pdfs/natasha_adm.pdf> Acesso em: 16 ago. 2013.

COCHRANE, T. M. C. **A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da Contabilidade como principal instrumento na busca da eficiência da Gestão Pública**. 2003. 21 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização

em Gestão e Finanças Públicas) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2003. Disponível em: <http://www.gestaoфинancaspublicas.ufc.br/artigo_cont_publica_Teresinha_Maria_Cavalcanti_Cochrane_Integra.doc> Acesso em: 18 ago. 2013.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE MUNICÍPIOS (CNM). **Processo de Convergência da Contabilidade Pública Municipal**. Brasília, 2012. 36 p. Disponível em: <www.cnm.org.br>. Acesso em 12 ago. 2013.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002

LOCK, F. do N.; PIGATTO, J. A. M. A dificuldade de alinhamento entre a contabilidade pública brasileira e o Government Finance Statistics – GFS. **Revista Eletrônica de Contabilidade Curso de Ciências Contábeis UFSM**. Santa Maria, v. 1, n. 3, p. 162-181, 2005. Disponível em: <<http://cascavel.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/contabilidade/article/view/161>>. Acesso em: 11 set. 2013.

LOPES, K. L. **Alterações trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) para a Contabilidade Pública**. 2010. 25 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27210/000763402.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 17 ago. 2013.

MINISTÉRIO DA FAZENDA; SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL (STN). **Instruções de Procedimentos Contábeis (IPC) 00: Plano de Transição para Implantação da Nova Contabilidade**. Brasília, 2013. 20 p. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade_Fiscal/Contabilidade_Publica/arquivos/IPC00.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2013.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios: Parte Geral. Brasília, 2012. 16 p. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/artigos/Parte_Geral_-_MCASP.pdf>. Acesso em: 19 set. 2013.

_____. **Portaria nº 753**, de 21 de dezembro de 2012. Altera a Portaria nº 337, de 12 de julho de 2012, e a Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, e dá outras providências. Diário Oficial da União. 26 dez 2102;Seção 1:9.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. **Administração Pública para Concursos**: Experiências de reformas administrativas no Brasil. O processo de modernização da Administração Pública. Evolução dos modelos/paradigmas de gestão: a nova gestão pública. Curitiba: IESDE Brasil S. A, 2010.

PEREIRA, L. C. B. Da Administração Pública Burocrática à Gerencial. **Revista do Serviço Público**. Brasília, v. 1, n. 47. 1996. Disponível em: <<http://www.bresserpereira.org.br/papers/1996/95.AdmPublicaBurocraticaAGerencial.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2013.

REIS, A. de J.; SILVA, S. L. **A história da contabilidade no Brasil**. Disponível em: <<http://www.revistas.unifacs.br/index.php/sepa/article/view/299>>. Acesso em: 14 ago. 2013.

RIBEIRO, D. C. **Sistema de controle dos gastos públicos do Governo Federal: uma ênfase no Programa Bolsa Família**. 2009. 165 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-07102009-145113/pt-br.php>>. Acesso em: 22 ago. 2013.

SAMPIERI, R. H. et. al. **Metodologia de pesquisa**. 3 ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SANTOS, I. E. **Textos selecionados de métodos e técnicas de pesquisa científica**. 3 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2001.

SANTOS, A. R.; REIS, J. A. G. **A Importância da Contabilidade Pública**. Trabalho feito para o IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós-graduação – Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade do Vale do Paraíba, São José dos Campos, 2005. Disponível em: <<http://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-61.PDF>>. Acesso em 27 nov. 2013.

SILVA, C. C. E. et al. **Evolução da contabilidade pública**. 2004. 21 f. Trabalho de conclusão de curso (Especialização em Contabilidade e Auditoria Governamental) – Faculdade de Estudos Sociais Aplicados, Universidade de Brasília, Brasília, 2004.

SILVA, L. M. A normatização da Contabilidade Governamental: Fatores Críticos que Impactam as Informações Dadas aos Usuários das Informações Contábeis. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. Rio de Janeiro, v. 1, n. 1, p. 25-38, jan/abr 2007. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/3>>. Acesso em: 16 out. 2013.

TESOURO NACIONAL. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal**: Modernização da Gestão Pública. Brasília, 2013. 28 p. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade_Fiscal/Contabilidade_e_Publica/arquivos/CARTILHA_ENCONTRO_PREFEITOS.pdf>. Acesso em: 12 ago. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DE MATO GROSSO. **A Nova Contabilidade Pública**: Importância, mudanças e responsabilidades. Cuiabá, 2011. 28 p. Disponível em: <http://www.tce.mt.gov.br/arquivos/downloads/00023287/TCE-MT%20_%20Nova%20Contabilidade%20P%C3%BAblica%20-%20web.pdf>. Acesso em 12 ago. 2013.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Programa de Gestão Governamental**: Contabilidade Pública: disposições gerais. São Paulo, 2010. 62 p. Disponível em: <http://pgg.fundap.sp.gov.br/exec/pdfs/ContPubl_cap1.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2013.

ZARTH, S. B. **Aplicação Integral do Regime de Competência na Contabilidade Pública Brasileira Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**.

2010. 30 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/25769>>. Acesso em: 12 ago. 2013.